

المبحث الأول

مفهوم وخصائص وأهداف وعناصر ومبادئ التكلفة المستهدفة.

أولاً : مفهوم التكلفة المستهدفة :

هنالك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة المستهدفة حسب منظور كل كاتب , عرفت التكلفة المستهدفة على إنها الحد الأدنى للتكاليف المسموح بها التي يتم تحديدها قبل بداية الإنتاج وذلك لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج بناءً على متطلبات المستهلك.⁽¹⁾

تعرف بأنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج.⁽²⁾

وعرفت بأنها احد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر (الهدف) الذي سيكون مقبولاً ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة.⁽³⁾

كما عرفها آخر علي أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يساعد علي تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد أو عن تغيير المنتج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي للمنتج. وابتدأت تعرف بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة تستخدم لإدارة التكاليف الجارية باستخدام أدوات التحسين المختلفة والتحليل الوظيفي.⁽⁴⁾

لقد وضع المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم تعريف للتكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ويعتمد علي سعر البيع والتركيز علي العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق الأسلوب.

يستنتج الباحث من خلال التعريفات أعلاه أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو:

(1) Erridge. Anclew. Madding purchasing Sourcing –Butterworth oxford. 1995.p.107.

(2) Cooper R. and Slagmudler, Target Costing for New Product Development, Level Target Costing, Journal of Cost Management, 2002, pp.36-43

(3) أ.د أمين السيد لطفى , إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة , الإسكندرية, الدار الجامعية للنشر, 2007, ص 560.

(4) د. صفاء عبد الدائم , اطارمقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , العدد الثالث , 2001, ص 471-470.

1/أحد الأساليب المحاسبية لإدارة الإرباح عن طريق إدراج هذه التكاليف في عملية تطوير المنتج.

2/أسلوب يعمل علي تحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات في ظل أسعار الأسواق التنافسية.

3/أسلوب يساعد المديرين في إيجاد طرق لتخفيض تكاليف المنتج علي مدى دورة حياته وزيادة الربحية.

4/أداة للرقابة والتخطيط الشامل ويركز علي المراحل التي يمر بها المنتج.

5/ أسلوب التكلفة المستهدفة أداة إستراتيجية تهدف إلي إمداد المنظمة بميزة التكلفة.

بناء علي الاستنتاج أعلاه يعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب احد أدوات الإدارة للرقابة علي التكاليف ويعمل علي تخفيض تكاليف الإنتاج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج مع المحافظة علي مواصفات الجودة وغيرها من متطلبات العميل. وأيضاً أنها تكلفة تقديرية في المدى الطويل للوحدة والتي تساعد المنظمة علي الحصول علي الدخل التشغيلي المستهدف عندما تبيع بالسعر المستهدف.

يتضح للباحث من خلال مفهوم التكلفة المستهدفة بأنها احد أدوات إدارة التكلفة أو احتواء التكلفة التي تهدف إلي خفض بعض عناصر التكاليف واستبعاد عناصر أخرى في رحلة التشغيل الرئيسية وذلك بما يضمن تحقيق تحسين حقيقي في كفاءة الأداء خلال دورة حياة المنتج وأيضاً بما يضمن تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج لدعم التنافسية للمنظمة من حيث إرضاء المستهلك والحفاظ علي الحصة السوقية.

ثانياً : خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة .

تتمثل خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي:(1)

1- التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب ألا تتعداها التكلفة الفعلية لهذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح بمثابة معيار تكلفة يتم من خلاله تحديد مجالات انحرافات الأداء الفعلي كمدخل لإحداث خفض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج.

(1) محمد عبد الفتاح العشاوي , محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث,(الأردن, عمان, المكتبة الوطنية, الطبعة الأولى, 2011) ص329

2- أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها ونموها واستمرارها في الأسواق.

3- أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management التي تمزج بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة وإدارة الجودة الشاملة بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية للمنظمة.

4- النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج والذي يضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات عملاء المنظمة.⁽¹⁾

5- النشاط الذي يهدف إلى خفض التكلفة للمنتجات القائمة والجديدة في كافة مراحل العمليات الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع.

6- النشاط الذي يهدف إلى تخفيض دورة حياة المنتج الجديد وتأكيد جودته قبل وأثناء وبعد الإنتاج.

7- النشاط الذي يهدف إلى ترشيد الإنفاق على دورة حياة المنتج بغرض تحقيق خفض حقيقي في عناصر التكاليف وأيضاً بغرض تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للمنتج.

8- النشاط الذي يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.

9- تكاليف المنتج المسموح بها والتي تحقق معدل الربح المطلوب من بيع هذا المنتج في إطار متغيرات البيئة التنافسية بغرض تحسين الموقف التنافسي للمنظمة وتأكيد الجودة وخفض التكلفة.

10- النظام القادر على تخطيط الأرباح وعلى إدارة التكلفة اعتماداً على أسعار البيع التنافسية وعلى توجهات العملاء وأيضاً على سلسلة القيمة الكلية بغرض تطوير المنتج في مرحلته المبكرة.

(1) د. محمد الفيومي محمد د. ياسر سعيد قنديل د. يسري محمد بلتاجي، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث 2011م) ص 43.

11- الأداة المستجدة في المحاسبة الإدارية والتي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات هندسة المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تتحد بناء على الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق كما تتحد بناء على الربحية المخططة.

12- النشاط الذي يهدف إلى خفض تكلفة دورة حياة المنتج مع التأكد من الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للمستهلك بطريق اختبار الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف في مرحلتي تصميم وتطوير المنتج.⁽¹⁾

13- النشاط الذي يبدأ بالتركيز على تصميم الخصائص المرغوبة للمنتج والسعر المناسب للمنتج تمهيداً للتحكم في أنشطة المنظمة بالقدر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تمكن المنظمة من تحقيق الأرباح الممكنة.⁽²⁾

14- الطريقة المحددة لتحديد التكلفة والتي في إطارها يتم إنتاج المنتج بجودة وأداء وظيفي مقبول للمستهلك وببربح مقبول للمنظمة.

15- النظام الذي يسعى إلى إنتاج المنتج بتكلفة مستهدفة تحقق ربح مستهدف من خلال بيعه بسعر يرضيه المستهلك من خلال إجراء تعديلات متكررة على تصميم المنتج وصولاً إلى التصميم الذي يحقق الشروط السابقة ويتعاون جميع عناصر سلسلة القيمة وبمساعدة نموذج هندسة القيمة.

16- أسلوب تحديد التكلفة لهدف معين يكمن في إحداث خفض حقيقي في تكلفة مرحلة ما قبل الإنتاج أكثر من إحداثها في مرحلة ما بعد الإنتاج كمدخل تقليدي.

17- أسلوب للتحويل في خفض التكلفة من المصنع وخطوط الإنتاج إلى المعامل والمختبرات. يضيف الباحث الخصائص الآتية:

1/ أسلوب التكلفة المستهدفة مرن يتماشى مع استراتيجيات التكاليف الحديثة.

2/ يتلاءم أسلوب التكلفة المستهدفة في تطبيقه مع المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتصف بقصر دورة حياة المنتج.

(1) محمد عبد الفتاح العشموي، مرجع سبق ذكره، ص 331.

(2) إسماعيل إبراهيم جمعة، د. زينبات محمد محرم، د. عمرو عباس العتر، محاسبة التكاليف مدخل إداري (الإسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر، 1993م) ص 245.

3/ أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل علي رقابة التكاليف الإنتاجية .

ثالثاً : أهداف التكلفة المستهدفة:

يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الأهداف الآتية:⁽¹⁾

1- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق, بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم, فإنه سيؤدي إلى ضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدأ من تطوير مفهوم المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع, بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للعملاء والمساهمين بل أيضاً على مستوى الاقتصاد الكلي.

2- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة, وليس وفقاً للتكلفة.

3- يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم, وبالتالي بنقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث فمثلاً في مشاركته في مراحل التصميم والإنتاج بتوفيره للمعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.⁽²⁾

4- العمل على خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لأعلى تكلفة في دورة حياة المنتج.

5- العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية.

6- يساعد في تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج وتكلفة المنافسين.

7- المساعدة في خلق مستقبل تنافسي للمنظمة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء.

8- تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها بدءاً بتخطيط المنتج وانتهاءً بالتخلص منه, وأيضاً بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معاً.⁽¹⁾

(1) علي عدنان ابو عودة . أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية , (رسالة ماجستير غير منشورة , كلية التجارة, الجامعة الإسلامية , غزة, 2010م) ص31.

(2) محمد عبد الفتاح العثماني مرجع سابق ذكره ص 334.

(1) أ.د. محمود محمد حسن, مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية, (المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية, كلية العلوم الاقتصادية والإدارية, جامعة اربد, الأردن, 2010م) ص640.

9- يدعم روح الفريق في تحقيق النتائج المرجوة من خلال إيجاد نوعاً من التعاون بين أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة في تحقيق التحسين والتطوير والابتكار والإبداع المستمر .

10- المساعدة في تحقيق الربح المخطط للمنظمة وأيضاً في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج.

11- يعمل على إشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة في توقيت ملائم.

يستنتج الباحث من خلال أهداف التكلفة المستهدفة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل علي تخفيض التكلفة في مراحل التخطيط والتصميم باعتبارها ممثلة لأعلي تكلفة في دورة حياة المنتج ومن ثم تفكيك أجزاء المنتج وتحديد التكلفة مما يساهم في تحقيق الربح المرضي للمنشأة ودعم القدرة التنافسية للمنشأة وتلبي رغبات واحتياجات العملاء.

رابعا : عناصر التكلفة المستهدفة .

يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ضرورة توافر مجموعة العناصر و التي تتمثل في الآتي (2) :

(1) تصميم وتخطيط المنتج :

يعتبر تصميم وتخطيط المنتج أهم ركن في مدخل التكلفة المستهدفة, كما يعتبر تنفيذ هذا الركن بكفاءة عالية هو المدخل الضروري لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والبيع بشكل متتابع في ضوء الهندسة المتزامنة, كما أن هذا الركن يتعامل مع معظم التكاليف التي تحدث عند الدخول في تصميم وتخطيط المنتج والتي تصل إلى ما يقارب من 80% من إجمالي التكاليف والتي أيضاً يمكن تخفيضها من خلال الهندسة المتزامنة سواء حدث هذا التخفيض في مجموعة التعديلات الخاصة بإعادة النظر في خصائص المنتج أثناء التصميم أو في بعض مكوناته عند بداية إنتاجه.

وهذا يترتب على عنصر تصميم وتخطيط المنتج ضرورة وتخطيط تحديد المتغيرات الفرعية

التالية (1):

(2) خليل عواد ابو حشيش , محاسبة التكاليف – تخطيط ورقابة (عمان , دار وائل للنشر والتوزيع, 2011م) ص 56.
(1) غسان فلاح المطارنة, متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة, (دمشق مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد 24, العدد الثاني, 2008م), ص 271 - 286.

أ. التكلفة المقدرة للتصميم الأولي والتي يتم التعرف عليها وتحديدتها من خلال إجراء المقايسة الفنية والمالية الأولية لخصائص ومواصفات المنتج محل التطوير أو المنتج الجديد وذلك في إطار تحليل العمليات والأنشطة والإمكانات المدخلات الداخلية للمنظمة.

ب. هامش الربح المستهدف والذي يتحدد في ضوء حجم الأموال المستثمرة وعناصر الهيكل التمويلي ومعدلات الفائدة على القروض بالدولة ومعدلات العائد على الفرص البديلة للاستثمار وأسعار المنتجات الوسيطة والنهائية بالسوق والقدرة التنافسية للمنظمة وحي تبني استراتيجيات معينة للأعمال.

ج. أسعار البيع المستهدفة والتي يقبلها العملاء في إطار أسعار المنافسين بالسوق والتي أيضاً تتحدد من خلالها الحصة التسويقية الحالية والمستقبلية للمنظمة التي تحقق ربح مستهدف مقبول لإدارة هذه المنظمة.

د. التكلفة المسموح بها، والتي تتوقعها إدارة المنظمة لإنتاج المنتج بمواصفات يقبلها العملاء من ناحية وتحقق عائد مقبول على الأموال المستثمرة من ناحية أخرى.

ويتيم قياس التكلفة المسموح بها الفرق بين أسعار البيع المستهدفة ومعدلات الربح المستهدف. هـ. التكلفة المستهدفة والتي يجب ألا تزيد عن التكلفة المقدرة أي أنها تلك التكلفة التي تقع دائماً بين حدود التكلفة المسموح بها والتكلفة المقدرة، وفي ذلك يتم نمذجتها في إطار العلاقة الرياضية.

وتكون التكلفة المستهدفة تساوي التكلفة المسموح بها حالة تبني إدارة المنظمة نظاماً للحوافز. بيد أنه في غياب هذا النظام يجب العمل على إزالة الفجوة أو الحد منها بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها وصولاً إلى التكلفة المستهدفة واعتماداً على كل من هندسة القيمة والتكلفة Value Cost-Engineering كمدخل لتخفيض نسبة الإنتاج المعيب وتخفيض أيضاً الموارد المستخدمة الأخرى التي لا تؤثر على جودة المنتج حال استبعادها وأيضاً من خلال ضرورة إعادة النظر في التصميم الأولي للمنتج وإجراء المزيد من التعديلات عليه.

والتكاليف المعيارية للمنتج، والتي تتحدد في إطار واقع ظروف العمليات والأنشطة ومدخلات الإنتاج ونماذج تصميم المنتجات بالمنظمة وفي ضوء التكلفة المعيارية للمنتج يتم تحديد التكلفة المستهدفة كمدخل آخر من خلال مقابلة التكلفة المعيارية بالتكلفة المسموح بها فإذا كانت أقل من أصبحت معادلة للتكلفة المستهدفة، وإذا كان العكس يجب إجراء ودراسة هندسة القيمة

والتكلفة مع تحليل الأنشطة كمدخل لتخفيض التكلفة المعيارية للمنتج والوصول بها إلى التكلفة المسموح بها التي تمثل الوضع المثالي للتكلفة المستهدفة بالمنظمة.

(2) التركيز على المستهلك :

لما كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة, فإن تحليل التكاليف يجب أن يتم في إطار متطلبات ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت إنتاج وتقديم المنتج هذا من ناحية, ومن ناحية أخرى يجب أن تتم دراسة العناصر الثلاثة هذه في ضوء سعر البيع التنافسي الذي يقبله هذا المستهلك الذي يحقق إشباعه ورغباته واحتياجاته مع بذل الجهود في تدنيه هذا السعر عن أسعار المنافسين بالسوق اعتماداً على إعادة النظر بجهود مستمرة في مواصفات ومكونات وأجزاء المنتج وطرق تشغيله وتدفق عناصر تكلفته باستخدام هندسة القيمة والتكلفة.⁽¹⁾

(3) تعاون أعضاء سلسلة القيمة الكاملة .

لتحقيق التكلفة الجارية في حدود التكلفة المستهدفة يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين أعضاء سلسلة القيمة الكاملة والممثلة لأعضاء ما قبل وأثناء وبعد الإنتاج والتي تضم إدارات المنظمة المختلفة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة.⁽²⁾

(4) تحليل المنافسة :

يعتبر تحليل المنافسة من أهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز السعري و الريادة في التكلفة كنتاج للإستراتيجية التنافسية بالمنظمة, ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعريف بالمزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للمستهلك من خلال فك أجزاء منتجاتهم كمدخل لتحديد المكونات المفترض شرائها ولتحديد أنشطة ومراحل التصنيع في إطار أنشطة ومراحل التصنيع لدى هؤلاء المنافسين.

(5) توافر الأدوات الأخرى المساعدة :

من العناصر الأخرى المكملة لمدخل التكلفة المستهدفة والتي تضمن رفع كفاءته وفعاليتها ما يلي:⁽¹⁾

(1) غسان فلاح المطارنة, متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة, مرجع سبق ذكره, ص287
(2) د.أحمد محمد نور , محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة, 1993م) ص 261.
(1) د. عاطف عبد الرحمن , مدخل التكلفة المستهدفة في مجال الرقابة وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية , (المجلة العلمية لكلية التجارة , جامعة اسيوط , العدد 28, 2000م) 23- 27.

أ- هندسة القيمة Value Engineering , التي تنصب على تحليل وقياس وظائف المنتج في إطار القيمة التي يقبلها العملاء مقابل الحصول على هذه الوظائف، مع ضرورة العمل على محاولات إجراء خفض تكلفة هذه الوظائف اعتماداً على الاختبارات الداخلية للعوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو من خلال إنتاج مجموعة من المزايا المبتكرة للمنتج مع الحفاظ على نفس التكلفة وبهذا فإن هندسة القيمة لا تعمل على تخفيض جودة المنتج وإنما تسعى للتأكد من أن تكاليف إنتاجه تعطي قيمة مضافة يقبلها العميل، وتتم هندسة القيمة في مجالي الشراء والتصنيع بعدة مراحل تبدأ بتقسيم المنتج إلى مكونات فرعية ثم تحديد الأهمية النسبية لكل مكون منها من وجهة نظر العميل تمهيداً لتحديد نصيب المكون من التكلفة المستهدفة ثم تقارن هذه التكلفة بالتكلفة الجارية للمكون لتحديد مقدار الخفض الممكن لكل مكون، ثم بعد ذلك يتم تجميع هذه الأفكار واختبارها وتنفيذها وتقييمها.

ب- جداول التكلفة Cost Tables , التي تمثل أحد المصادر الهامة لتحليل التكلفة المستهدفة وذلك لما تحتويه من مسببات حدوث التكلفة وآثارها على عناصر التكلفة وطرق الإنتاج تكون قادرة على الوصول بالتكلفة الجارية إلى مستوى التكلفة المستهدفة، ولاشك في أن هذه الجداول كمصدر للمعلومات التكاليفية في بيئة التصنيع الحديثة تركز على أجزاء ومكونات المنتج وعلى العمليات المستخدمة وعلى تدفق المواد الخام لتقديم مجموعة من الأفكار المرتبطة بخفض التكلفة في مراحل تصميم وتطوير وإنتاج المنتج والمرتبطة أيضاً ببيئة التحسين المستمر . وعلى ذلك فإن جداول التكلفة تضم جداول لتكلفة التصميم وأخرى لتكلفة التصنيع على مستوى عمليات وأنشطة المصنع الرئيسية والفرعية وطبقاً لطريقة اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة.

ج- خرائط تحليل الوظائف Functional Cost Analysis , والتي يجب أن تكون منطقية على مستوى وظائف المنتج التي تحقق نجاحه بالسوق من وجهة نظر المستهلك وبالتكلفة المستهدفة المحددة من قبل إدارة المنظمة، وبذلك تفيد هذه الخرائط في إعادة تخطيط الأنشطة والعمليات الصناعية بالقدر الذي يحقق التكلفة المستهدفة لهذه الأنشطة والعمليات ويحقق أيضاً التخفيض المزمع في التكلفة لمواجهة المنافسين⁽¹⁾.

(1) روبرت ميوز وديجان وليامز، ترجمة وتعريب عبد المسيح بأسيلي، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، الجزء الثاني، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م)، ص990..

د- مصفوفة انتشار وظيفة الجودة Quality Function Deployment Matrix، التي تساعد في الاتصال بالعملاء وتحديد مدى اتفاق رغباتهم بمستويات الجودة الحالية بالمنظمة وهي بذلك تربط بين التصميم وبين رغبات المستهلكين كما تربط بين مزايا المنافسين ومتطلبات المستهلكين وخصائص التصميم وتعكس هذه المصفوفة رغبات العملاء ومكونات المنتج والعلاقة بين مكونات المنتج ذاتها فضلاً عن العلاقة بين ما يطلبه المستهلك وبين إمكانية تحقيق رغباته من قبل كل من المنافسين والمنظمة.

هـ- الهندسة المتزامنة Concurrent Engineering، التي تعمل على تنفيذ زمن تصميم المنتج وزمن تصنيعه بشكل متوازي يضمن انتهاء التصميم والتصنيع في أوقات مخططة ومستهدفة، وهي بذلك أداة تسعى إلى تخفيض زمن التصميم والإنتاج كما تسعى للقضاء على أو الحد من الاختناقات والقيود التي تتعرض لها موارد تصميم وتصنيع المنتج.⁽²⁾

و- سلسلة القيمة Value Chain، التي تبدأ بالموارد ثم بالمنظمة ثم بالموزع ثم بالعميل ثم بالمسؤولين عن إعادة الإنتاج بغرض تلبية رغبات المستهلك من ناحية وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة من ناحية أخرى وتفيد سلسلة القيمة بهذا المعنى في إرساء نظم إدارة التكلفة من قبل أعضاء سلسلة القيمة وإشراكهم في القضاء على أو الحد من فجوة التكلفة بين التكاليف المقدرة والأخرى المسموح بها وذلك عن طريق تقديم أفكار معينة وتقديم تكنولوجيا متقدمة وتبادل الخبرات وبرامج التدريب والمشاركة في أنشطة البحوث والتطوير.

يستنتج الباحث أن هذه العناصر تساعد في رفع كفاءة وفعالية أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال هندسة القيمة والتي تعمل على قياس وتحليل المنتج في ضوء القيمة التي يقبلها العملاء وجداول التكلفة التي تعمل على توضيح مسببات التكلفة وتصنيف الأجزاء الأساسية للمنتج من خلال خرائط تحليل وظائف المنتج ومصفوفة انتشار كل وظيفة وجودتها بالإضافة إلى برنامج الهندسة المتزامنة التي تعمل على توازي مرحلة التصميم ومرحلة التصنيع في زمن واحد مما يؤدي إلى تخفيض الوقت والتسليم .

خامساً : نموذج التكلفة المستهدفة.

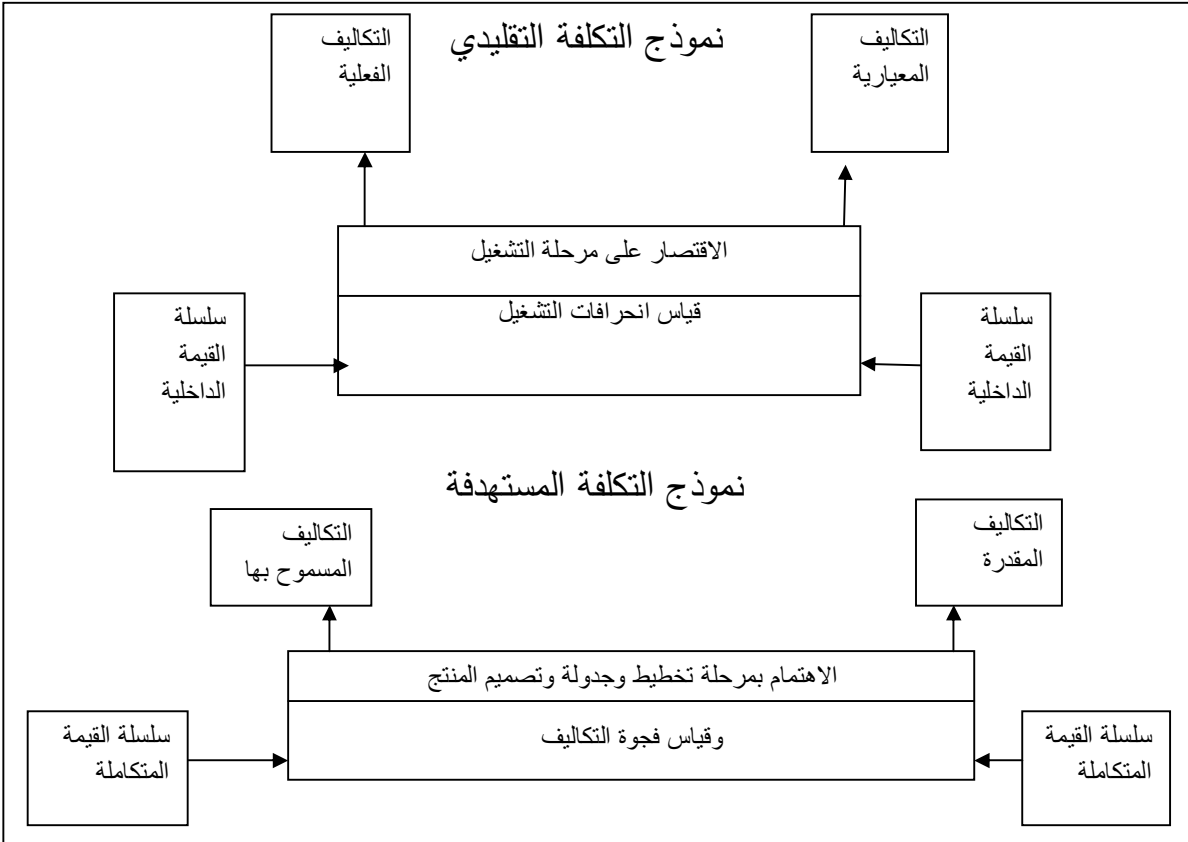
للتغلب على الانتقادات الموجهة إلى نموذج التكلفة التقليدية الذي يستخدم في خفض التكلفة في مرحلة التشغيل على عوامل الكفاية الإنتاجية مثل خفض التالف والمعيب والشراء الاقتصادي

(2) محمد عبد الفتاح العشاوي، مرجع سابق ذكره ، ص45.

للخدمات للاستفادة بخصم الكمية وخفض ساعات التشغيل اليدوي والآلي بما يقارب من 20% من إجمالي التكاليف, فإنه يجب بناء نموذج للتكلفة المستهدفة التي يعتمد في خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وجدولة وتصميم المنتج على هندسة القيمة والتكلفة بما يقارب من 80% من إجمالي التكاليف.

شكل رقم (1/1/1)

نموذج التكلفة التقليدي والتكلفة المستهدفة



المصدر: د.محمد عبد الفتاح العشماوي, محاسبة التكاليف, المنظور التقليدي والحديث, الأردن، عمان، المكتبة الوطنية، ط1، 2011م.

يستنتج الباحث من خلال الشكل رقم (2/1/1) أن نموذج التكلفة التقليدي تحديد التكلفة المعيارية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وقياسها أما نموذج التكلفة الحديث يبدأ بتحديد تكلفة مستهدفة مع الاهتمام بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج المجدولة مروراً بدورة حياة المنتج عبر الأساليب التكاليفية الوسيطة للوصول للتكلفة المستهدفة.

في إطار المقارنة بين نموذج التكلفة التقليدي ونموذج التكلفة المستهدفة نوضح إبراز الاختلافات الآتية:

شكل رقم (2/1/1)

المقارنة بين النموذجين التقليدي والحديث

معايير المقارنة	نظام التكلفة التقليدية	نظم التكاليف المستهدفة
1- العامل المتحكم	التكلفة	السعر
2- معادلة القياس	التكلفة + الربح = السعر	السعر (-) الربح = التكلفة
3- أسلوب تصميم المنتج	الهندسة المتتالية	الهندسة المتزامنة
4- البيئة الصناعية	تقليدية	حديثة
5- دورة حياة المنتج	طويلة	قصيرة
6- التكنولوجيا	بسيطة	عالية
7- المنافسة	ضعيفة	شديدة وحادة
8- سلسلة القيمة	داخلية أثناء الإنتاج	متكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج
9- تخطيط التكلفة	إهمال اعتبارات السوق	الاهتمام بالسوق التنافسي
10- مراحل خفض التكلفة	خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع	خفض التكلفة في مرحلة التصميم
11- أسلوب التغذية	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة	التغذية الممتدة قبل حدوث التكلفة
12- القرارات المصححة	تؤثر على 20% من إجمالي التكاليف	تؤثر على 80% من إجمالي التكاليف
13- رغبات المستهلك	لإتراعي عند محاولة تخفيض التكلفة	تتراعي عند محاولة تخفيض التكلفة
14- الهدف	قياس ورقابة التكلفة وترشيد القرارات في مرحلة التشغيل	إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي
15- فريق العمل	محاسب التكاليف	فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة
16- العلاقة بالموردين والعملاء	ثانوية وهامشية	رئيسية وأساسية
17- الأدوات المساعدة	تحليل التعادل, التحليل التفاضلي للتكلفة, مراكز التكلفة	تحليل الميزة التنافسية, هندسة القيمة, تحليل تكاليف الوظائف, جداول التكلفة, تحليل العوامل المحركة للتكلفة

مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة داخل وخارج المنظمة Value Chain	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين Value Added	18- مدخل القيمة
--	---	-----------------

المصدر: د. محمد عبد الفتاح العشماوي, محاسبة التكاليف, المنظور التقليدي والحديث.

يتضح للباحث من خلال الشكل رقم (2/1/1) أن هناك فرق واضح بين تطبيق معايير التكلفة حيث أن التكلفة التقليدية تعمل على تخفيض التكاليف من خلال تقليل التالف والضياع والفاقد في مرحلة التصنيع وعدم مراعاة رغبات واحتياجات المستهلك عند تحديد التكلفة وبالإضافة إلى عدم وجود فريق عمل وضعف العلاقة مع الموردين , وان التكلفة المستهدفة تعتمد على تخفيض التكاليف عبر وسائل عديدة منها استخدام التكنولوجيا الحديثة و فرق عمل متكاملة وتخفيض التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم ومرورا بالتصنيع والاهتمام برغبات واحتياجات المستهلك والعمل على رضاه .

سادساً : طرق قياس التكلفة المستهدفة :

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة, من اهم هذه الطرق مايلي :⁽¹⁾

1- طريقة الإضافة, حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما يرغبه ويرضيه المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة

2- طريقة الخفض, حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي.

3- طريقة العامل المتحكم (السعر), حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقاً للمعادلة التالية⁽¹⁾:

(1) محمد عبد الفتاح العشماوي, مرجع سابق ذكره , ص 47.

(1) أحمد ضياء محمد خميس, دور نظم التكاليف المستهدفة والنظم المعاونه في تخفيض تكاليف المنشآت الصناعية , مجلة الدراسات والبحوث العلمية, كلية التجارة, بنها, السنة الرابعة عشر, العدد الثاني, 1994م, ص335.

التكلفة المستهدفة = سعر بيع المستهدف (-) الربح المستهدف

4- طريقة فجوة التكلفة حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكلفة الجارية + فجوة التكلفة

يري الباحث أن هناك عدة طرق لقياس التكلفة المستهدفة وكلها تعمل علي قياس التكلفة بناءا علي مكونات وعناصر كل منتج علي حد ومع مراعاة تكلفة المنافسين وجودة المنتجات ويجب الأخذ في الاعتبار علي متطلبات ورغبات المستهلكين ومدى تقبلهم للسعر.

سابعاً : المبادئ الأساسية التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة :

تتمثل المبادئ الأساسية التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة في سبعة مبادئ أساسية وتكمن في الآتي: (2)

1- قيادة السعر للتكلفة وليس قيادة التكلفة للسعر نظراً لأن التكلفة المستهدفة تمثل الفرق بين سعر السوق الذي يفي برضاء العملاء وهامش الربح المرغوب من جانب الإدارة.

2- التركيز على متطلبات العملاء حيث تتمثل متطلبات العملاء في الحصول على السلعة أو الخدمة بتكلفة أقل وجودة أعلى وفي الوقت الملائم, الأمر الذي يؤدي إلى خلق قيمة للعميل مستمدة من كون قيمة السلعة أو الخدمة يجب أن تكون أكبر من أية تكلفة يتحملها العميل في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة (3).

3- التركيز على تصميم منتج العمليات نظراً لأن اختيار أحد بدائل تصميم المنتج ومن ثم العمليات الإنتاجية اللازمة لخفض التكلفة يجب أن تتم في هذه المرحلة قبل بداية مرحلة الإنتاج.

4- الانغماس في الخصائص الوظيفية للمنتج عبر مراحل الإنتاج وذلك كأساس لخفض التكلفة عبر هذه المراحل ولاسيما مراحل ما قبل الإنتاج, وذلك في ضوء الخصائص الوظيفية للمنتج والتي يتطلبها العميل.

(2) د. جمال عبد الحميد عبد العزيز علي, اطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, كلية التجارة, العدد الثاني, جزء الأول, 2007م, ص188.

(3) د. جودة عبد الرؤوف زغول, منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة, المجلة العلمية للتجارة والتمويل, جامعة طنطا, كلية التجارة, 2003م, ص13.

- 5- الانغماس في سلسلة القيمة حيث يجب تضمين كل أعضاء سلسلة القيمة من موردين ومصممين ومهندسين ومحاسبين وإداريين وموزعين وعملاء في عملية التكلفة المستهدفة.
- 6- تضمين فريق يضم مختلف الوظائف شاملاً المحاسب الإداري والذين يكونوا مسؤولين عن المنتج بالكامل من الفكرة المبدئية وحتى الإنتاج النهائي بل على مدار دورة حياة المنتج.
- 7- التوجه نحو دورة حياة المنتج حيث يجب تحليل تكاليف دورة حياة المنتج من أجل تخفيض التكلفة لصالح كل من المنتج, المورد والعميل.

يري الباحث أن هذه المبادئ تعمل علي توجيه المنظمة للتنفيذ السليم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال إتباعها والالتزام بها لتحقيق الأهداف وتساعد في تضيق الفجوة بين التكلفة المقدرة والمسموح بها للوصول إلي التكلفة المستهدفة.

ثامناً : الأهمية الإستراتيجية لنظام التكلفة المستهدفة :

تتمثل الأهمية الإستراتيجية لأسلوب التكلفة المستهدفة في الأتي:⁽¹⁾

- 1- يركز على محركات التكلفة الهيكلية في مرحلة تصميم وتطوير المنتج بدلاً من محركات التكلفة التنفيذية في مرحلة الإنتاج, وهذا المنظور الاستراتيجي لمحركات التكلفة يؤدي الى التركيز على أكثر من 80% من تكاليف المنتج حيث تحدد التكلفة الهيكلية اختبار المستوى التكنولوجي والتقني, ودرجة التنوع في مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي له على ضوء رغبات العميل, ومثل هذه المحركات تتحكم وتحدد مستوى الإنتاج.
- 2- لا تقتصر فائدة النظام على خفض التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج, وإنما تمتد إلى عناصر التميز الأخرى.

حيث يتطلب تطبيق النظام تحقيق ميزة التحسين المستمر لمستوى الجودة والأداء الوظيفي للمنتج, والأداء الفوري للأنشطة المضيفة للقيمة والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة ووقتها الضائع لتحقيق ميزة وقت التسليم, تحليل بيئة المنتج لدراسة إمكانية توسع حدود الطلب

(1) د. محمد سعيد محمد جندي, اطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة, مجلة الدراسات المالية والتجارية, جامعة طنطا, كلية التجارة, العدد الثالث, ديسمبر, 2001م, ص321

وتجديده باستمرار من خلال المنافسة بالتجديد وتقديم منتجات جديدة تحقق ميزة الابتكار والبحوث والتطوير, دراسة الجوانب الفنية للمنتج تعطى المنشأة إمكانية تحقيق ميزة المرونة لكل من المنتج والحجم ومن ثم يتيح التطبيق الفعال لأسلوب التكاليف المستهدفة تحقيق كافة عناصر التميز مما ينعكس على تحسين الموقف التنافسي للمنشأة من خلال تحقيق رغبات ومتطلبات العميل الحالية والمستقبلية, فهو أسلوب استراتيجي تفرضه ظروف المنافسة.

3- يلاءم النظام بيئة التصنيع الحديثة وظروف المنافسة التي تفرضها حيث يتلاءم مع قصر دورة حياة المنتج, والتشغيل من خلال مفهوم الخلايا التصنيعية, وتبنى نظام دفعات الإنتاج ونظم التصنيع المرنة, وتطبيق فكرة اقتصاديات الحجم وهي الأساليب والنظريات والنظم والسياسات ذات التوجه الاستراتيجي وهي تمثل بداية ظهور ما يسمى بالفلسفات الإدارية المستحدثة لمواجهة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وتحديات المتغيرات المتعددة والمتلاحقة لإمكانية تنفيذ التصميمات المختلفة وإدخال التعديلات التي قد يطلبها العملاء مستقبلاً..

4- ارتباط النظام بالتعاون والتكامل المستمر بين جميع أنشطة المنشأة المضيفة للقيمة من خلال إدارة سلسلة القيمة وعبر الحدود التنظيمية ليشمل الموردين والمستهلكين وهي إستراتيجية ممتدة داخل وخارج المنشأة لخفض التكلفة لا تعتمد فقط على إنشاء علاقات طويلة الأجل لتبادل وتكامل المنافع من خلال إدارة أساس النشاط, وإنما يتطلب الأمر الاشتراك والمساندة الفعلية لكافة عناصر الأسلوب لتحقيق رغبات ومتطلبات العميل تجاه جودة المنتج وسعره وتوقيت تقديمه يمثل أولى أركان الأسلوب, وتحسين العلاقات مع الموردين يؤكد قدرة الأسلوب على تحقيق أهدافه, وخاصة إذا زاد الاعتماد عليهم بخصوص المواد الخام والأجزاء المشتراه, وهذا ما يسمى باختراق الحدود التنظيمية للموردين.

5- يأخذ الأسلوب النموذج المتحرك بدلاً من الشكل الساكن, فهو يتعدى حدود الزمان, فالأمر لا يتعلق بتحديد التكاليف والوصول إلى أقل تكلفة في فترة معينة, بل يتعدى بدرجة أكبر تطبيق

برنامج استراتيجي شامل لتخفيض التكاليف. والعمل المستمر لاحتواء التكلفة على مدار دورة حياة المنتج يبدأ في المراحل الأولى للتصميم قبل بدء عمليات الإنتاج⁽¹⁾.

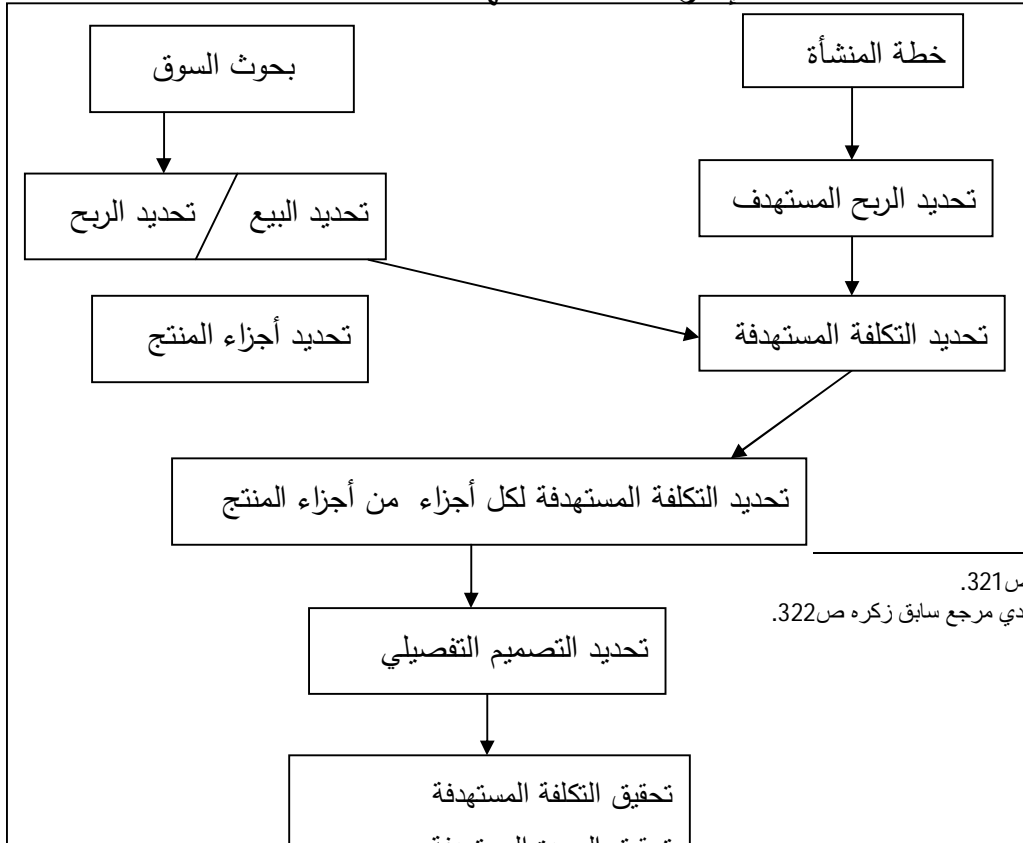
6- يتعدى الأسلوب حدود المكان، حيث لا يقتصر الأمر على الرقابة على تكاليف مراكز التكلفة المختلفة بل يتحول التخفيض ليصبح احتواء تكلفة منابع الحدوث وهي الأنشطة المسببة للتكلفة والتي قد تحدث خارج إطار المنشأة وذلك من خلال إدارة التكلفة على أساس النشاط.

7- كما لا يمكن إغفال أن أسلوب التكاليف المستهدفة ذات توجه خارجي، فالتكلفة تتحدد على أساس معايير فنية داخلية بحتة، فيجب أخذ تكلفة المنافسين كمحدد أساسي للتكلفة المستهدفة بحيث تكون تكلفة المستهدف تنافسية⁽²⁾.

يتضح للباحث من خلال الأهمية الإستراتيجية للتكلفة المستهدفة تكمن في الاعتماد على فريق عمل متعاون من كافة إدارة المنظمة حيث يتكون من ممثلي وظائف التخطيط والتصميم والتسويق والمبيعات والمشتريات ومحاسبة التكاليف كما يضم أطراف خارجية مثل الموردين والمستهلكين ويؤدي التعاون بين أعضاء الفريق إلى تصميم المنتج بالصورة التي تلبى رغبات واحتياجات المستهلك مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى السوق بالإضافة إلى تخفيض عدد مرات إعادة تصميم المنتج وإجراء التعديلات الهندسية المطلوبة

شكل رقم (3/1/1)

إطار التكلفة المستهدفة



(1) مرجع سابق، ص 321.

(2) محمد سعيد حبيدي مرجع سابق ذكره ص 322.

Reverse: carr. Egirs and Ng. Dulig – Total cost, Nissan and its, uk. Supplier. Partner Ship Management Accounting Research – Vol 6No4- December. 1995. P348.

يتضح للباحث من الشكل رقم(4/1/1)أعلاه أن إطار التكلفة المستهدفة يبدأ بالتكامل بين المنشأة وبحوث السوق والتي من خلالها يتم تحديد المبيعات المستهدفة ومن ثم الحصول على سعر البيع الذي تحدده إلى السوق ومن ثم تحديد الربح المستهدف من خلال الخطة كمعدل لما تستهلك المنشأة من أرباح خلال سعر البيع وهامش الربح يتم تحديد التكلفة المستهدفة ثم تحديد أجزاء المنتج وبالتالي تحديد تكلفة كل جزء من الأجزاء المكونة للمنتج ولتجميع هذه الأجزاء يكتمل التصميم التفصيلي وتحقيق الأهداف.

المبحث الثاني

الأفكار الأساسية ومتطلبات ومراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

أولاً : الأفكار الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة :

حدد المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم الأفكار الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكاليف المستهدفة فيما يلي:⁽¹⁾

1- تحديد التكلفة بناء على سعر البيع :

(1) د. مكرم عبدالمسيح باسيلي , المحاسبة الادارية, الاصاله والمعاصرة (لمنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع , 2007م) ص 107-108.

تحديد تكلفة بناء على سعر البيع يعنى أن التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح هامش ربح الشركة منه ويتضح ذلك من المعادلة التالية :

$$ت = ع - ر$$

حيث أن:

ت : التكلفة المستهدفة

ع : سعر البيع التنافسي

ر : هامش الربح المستهدف

2- التركيز على العميل :

المقصود بالتركيز على العميل أن متطلبات العميل تجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف. فمن المهم دراسة وفهم خصائص جودة المنتج وتوقيت عملية البيع التنافسي ورد الفعل المتوقع من المنافسين إزاء المنتج الذي تقدمه الشركة. وأسلوب التكاليف المستهدفة لا يهدف فقط إلى تحقيق الربح المخطط ولكن يسمح للشركة بتحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج، فالتكاليف المستهدفة لا يمكن الوصول إليها من خلال التضحية برغبات ومواصفات العميل أو من خلال خفض معدلات الأداء أو تأخير تقديم المنتج للسوق.⁽²⁾

3- التصميم :

تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتيح إمكانية خفض التكاليف أثناء عمليات التصميم والتصنيع والتسويق. فمن خلال تطبيق هذا أسلوب يمكن إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج للعميل بشكل متزامن ومتصل وهو ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة. حيث أن الطرق التقليدية لخفض التكلفة تركز على عوامل الكفاية الإنتاجية مثل خفض التالف أو الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من الخصم الكمية ولكن هذه الطرق لا تمثل الهدف الرئيسي لأسلوب التكاليف المستهدفة والتي تركز على مرحلة التصميم المنتج وذلك لان حوالي من

(2) حسين محمد عيسى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (مصر: جامعة عين شمس، الطبعة الرابعة، 2001م)، ص7.

70% إلى 80% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة تصميم في حين أن التكلفة الفعلية لا تتعدى من 10% إلى 20% من إجمالي تكلفة المنتج.

يرى الباحث أن معظم التكاليف التي تلتزم بها الشركة تحدث في هذه المرحلة، لذلك يعتبر من أفضل الفرص للرقابة والسيطرة على التكاليف تتحقق عندما يكون المنتج لا يزال في مرحلة التصميم وذلك من خلال تخفيض خصائص المنتج ذات التكلفة المرتفعة وفي نفس الوقت تخفيض الحاجة إلى إجراء تعديلات هندسية بعد بداية الإنتاج مع المحافظة على مواصفات المنتج. وفي مجال التركيز على المستهلك تقوم المنظمة بتحديد ماهي القيمة من وجهة نظره مع مراعاة تحقيق احتياجات ورغبات المستهلك التي يتعين توفرها في المنتج والسعر الذي يقبله وزيادة حجم الحصة السوقية للمنظمة.

4- إعداد فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات :

يتم تشكيل فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات بحيث يكون مسؤولاً على المنتج من بداية نشأة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه ويضم هذا الفريق تخصصات في المجالات التالية: (1)

البحوث والتطوير والهندسة الصناعية والتسويق والمبيعات وإدارة الموارد وإدارة محاسبة التكاليف وإدارة الصيانة وخدمات ما بعد البيع وممثلي العملاء والموردين والموزعين وتجار الجملة وشركات تدوير المخلفات.

5- تكاليف دورة حياة المنتج :

تكلفة دورة حياة المنتج تشمل جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية المنتج طوال حياته وذلك مثل سعر الشراء وتكاليف التشغيل والإصلاح والصيانة وتكاليف التخلص من المنتج ويلاحظ أن الهدف هنا خفض ملكية العميل للمنتج. ومن وجهة نظر الشركة المنتجة فإن تتبع تكاليف دورة حياة المنتج تعني تصميم المنتجات التي تخفض جميع عناصر التكاليف بدايةً من البحوث والتطوير وحتى عمليات التخلص من المنتج أو إعادة تدويره.

6- سلسلة القيمة :

(1) مرجع سابق ذكره ص 8.

أعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين والموزعين والقائمين على خدمات الصيانة يعتبروا جزءاً هاماً من أسلوب التكاليف المستهدفة ويساعدوا في عمليات خفض التكلفة من خلال تطبيق مفهوم سلسلة القيمة. حيث أن إتباع أسلوب التكاليف المستهدفة يساعد على إشراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة وذلك على أساس إن هذا الأسلوب يعتمد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع التبادلية بين أعضاء سلسلة القيمة. يري الباحث من خلال العرض السابق أن الأفكار الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة توضح الاختلاف الرئيسي بينه وبين الأساليب التقليدية حيث أن الأساليب التقليدية تضع هامش الربح للوصول إلي سعر البيع وفي حالة عدم القدرة علي البيع فإن الشركة تحاول تطبيق أساليب خفض التكلفة. وفي حين أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يبدأ بتحديد سعر البيع السوقي ثم يحدد هامش الربح المخطط والفرق بينهما يمثل التكلفة المسموح بها ويتم إجراء عمليات تصميم المنتج في مراحل تصنيعه بالشكل الذي يؤدي إلى خفض تكلفته لتساوي التكلفة المسموح بها⁽¹⁾.

شكل رقم (4/2/1)

أهم الفروق بين أساليب التكاليف التقليدية وأساليب التكاليف المستهدفة:-

أساليب التكاليف التقليدية	أساليب التكاليف المستهدفة
اعتبارات السوق لا تعتبر جزءاً من عملية تخطيط التكلفة	اعتبارات السوق التنافسية تقود وتتحكم في عملية تخطيط التكلفة
التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع	سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف
يتم تطبيق أساليب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتالف وضعف الإنتاج	عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه هي الأساس في تطبيق أساليب خفض التكلفة
يتم إشراك الموردين بعدم إتمام عملية الإنتاج	يتم إشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم

(1) د. حسين عيسى، مرجع سابق ذكره، ص14-15.

الهدف هو خفض سعر البيع الذي يسدده العميل	الهدف هو خفض تكلفة ملكية السلعة بالنسبة للعميل
لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة	هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة

المصدر: د. حسين محمد عيسى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (مصر، جامعة عين شمس، ط 4، 2000م) ص13.

يرى الباحث أن أهم اختلافات بين أساليب التكاليف التقليدية والمستهدفة في إن الأساليب التقليدية لا تأخذ في الاعتبار السوق جزءاً من عملية تخفيض التكلفة في حين إن أسلوب التكلفة المستهدفة تأخذ اعتبارات السوق التنافسية تقود وتتحكم في عملية تخطيط التكلفة، كما إن عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه هي الأساس في تطبيق أساليب خفض التكاليف ويتم التصميم والإنتاج والبيع في حدود دون الخروج عن المستهدف مع مراعاة الحفاظ علي اعتبارات الجودة والمواصفات الفنية المتفق عليها التي تعمل علي الوفاء برغبات المستهلك.

ثانياً : متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تم تحديد متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي: (1)

1- المتطلبات المادية :

تتمثل إمكانيات ومصادر النظام والممتلكات والأصول التي تساعده على أداء وظائفه والقيام بدوره بكفاءة بما يحقق الأهداف وتجهيز المخرجات بكفاءة وفعالية عالية، وتشمل الإمكانيات التكنولوجية، والإمكانيات البشرية، وقاعدة البيانات والتي يتم التطرق لها فيما يلي.

أ/الإمكانيات التكنولوجية :

تتمثل في الأصول المتنوعة من آلات ومعدات وتجهيزات عالية للتكنولوجيا والتسهيلات المعاونة التي يتطلبها الأسلوب وتؤدي إلى الاستجابة السريعة للمتغيرات المؤثرة ومحاكاة البيئة المحيطة، وتشمل على سبيل المثال، استخدام الحاسب الآلي في مجال تصميم وتصنيع المنتجات وغيرها. ويؤدي امتلاك تلك المتطلبات المادية إمكانية استخدام الآلية العالية وتبني الأساليب الحديثة في الإنتاج ومن ثم استخدام أسلوب تقنيات الإنتاج المثلى لإدارة. الإنتاج مما

(1) د. جمال الشيراري ، امكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الجامعات الاردنية ، (المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الثاني ، 2007م ،) ص ص 51-68.

يؤدي إلى استخدام أمثل لكافة الموارد، والقضاء على الاختناقات، ومعالجة مسببات نقص الإنتاجية، وهي عوامل مساعدة لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة⁽¹⁾.

ب- الإمكانيات البشرية :

تتمثل في الخبرات الفنية والإدارية والمعرفة المتعلقة بالبيئة المحيطة والمهارات والقدرات للقائمين على الأسلوب في الاتصال والتعامل مع عناصر سلسلة القيمة خلال مراحل الأسلوب، ويتم تشكيل فريق عمل الأسلوب من كافة التخصصات الفنية والإدارية والمالية بالمنشأة بالإضافة إلى ضرورة اختراق الحدود التنظيمية بضم ممثلين عن العملاء والموردين لضمان توافر الخبرات المتكاملة لإجراء الدراسة والتحليل المتعمق للجوانب المتعددة المتعلقة بالمنتج خلال دورة حياته. بالإضافة إلى ذلك تعتبر الخبرة المكتسبة مصدراً من مصادر تحقيق الوفرة في التكاليف سواء بالنسبة للمنتج الجديد أو المنتجات الحالية نتيجة لعلاقات التأثير المتبادلة بين تخطيط المنتج الحالي، وليس فقط بالنسبة للأجزاء المشتركة بينهما، بل أيضاً بالنسبة للأجزاء الجديدة، حيث أن إتباع أسلوب التحسين المستمر يؤدي إلى اكتشاف مجالات لخفض التكلفة.

ج- قاعدة البيانات :

وجود قاعدة بيانات متكاملة لأسلوب التكاليف المستهدفة يمثل جزءاً أساسياً من المتطلبات المادية له، حيث أن تجميع العناصر في إيجاد مجموعة من العلاقات المتبادلة بينها، بالإضافة إلى منع تكرار البيانات، وسهولة الحصول على المعلومات المتنوعة سواء الداخلية والخارجية مما يساعد في ترشيد القرارات الإدارية. فالتطبيق الكفء لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب ضرورة التغلب على فجوة المعلومات من خلال الاستفادة من قواعد البيانات، والتحليل المستمر للمتغيرات المؤثرة والتي تشمل البيئة التسويقية، والجوانب الفنية للمنتج، والتحليل الوظيفي للتكلفة.

يري الباحث أن التركيز على المعلومات فيما يخص التغذية المرتدة عن معدل إنجاز التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى نجاحها في المستقبل، وذلك عن طريق الاستخدام المستقبلي لأنشطة التكلفة المستهدفة وتحديد معدلات الخفض.

2- المتطلبات التنظيمية :

(1) د. جمال الشيرازي، مرجع سابق، ص68.

هي تمثل القدرة على تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة والتي تلائم بيئة الإنتاج الحديثة والبعد عن الأساليب والنظريات والأساليب الإدارية التقليدية التي قد تشوه الحقائق وتحد من الوظيفة النفعية للمحاسبة كأداة مساعدة تعمل على توفير المعلومات المناسبة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وتشكل التكلفة والعملاء والمنافسين أبرز عناصر أسلوب التكاليف المستهدفة، مما يجعل تبني الفلسفات الإدارية المستحدثة الخاصة بهم عاملاً دافعاً ورصيماً محفزاً لنجاح الأسلوب. ونعرض لأهم تلك الفلسفات التي أثبت نجاح أسلوب التكاليف المستهدفة من خلال الارتباط بها.

ومن أهم الفلسفات التي أثبتت نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الارتباط بها مايلي:⁽¹⁾
أ- تطبيق أسلوب الإدارة على أساس النشاط :

يتعلق أسلوب الإدارة على أساس النشاط بتقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة المتكاملة والتي يتم قياسها كمياً، ويتم ذلك على مدار دورة حياة المنتج لاحتواء تلك الأنشطة في مجموعات متجانسة لتتبع وتجميع وتحليل ما يرتبط بها من تكاليف باعتبار إن الأنشطة تستهلك موارد المنشأة في حين أن المنتج هو الذي يستهلك الأنشطة.

التطبيق الفعال لأسلوب التكاليف المستهدفة يعتمد على دراسة وتحليل أنشطة المنشأة وربطها باحتياجات العملاء، ومحاولة التخلص من الأنشطة الغير مضيئة للقيمة، وتحديد الأنشطة الحاكمة التي تحقق أعلى قيمة مضافة للعملاء. ويساعد تطبيق أسلوب الإدارة على أساس النشاط في توفير تلك المعلومات كأداة فعالة لإدارة الأنشطة.

ويري الباحث بان علاقة الترابط والتكامل بين أسلوب التكاليف المستهدفة وأسلوب الإدارة على أساس النشاط يكمن في تدعيم الأنشطة المضيئة للقيمة كأساس لعمليات وبرامج التحسين المستمر، وتخفيض وعزل الأنشطة الغير مضيئة للقيمة لتخفيض تكلفة المنتج.

ب- تطبيق أسلوب إدارة الوقت :

يركز أسلوب إدارة الوقت على الأداء الفوري لكافة أنشطة المنشأة بالقدر المطلوب في الوقت المحدد وبكفاءة وجودة تامة، وذلك لتلبية طلبات العملاء واستجابة لرغباتهم في التوقيت المناسب.

(1) نصر عبد الكريم محمد، د. راشد فائق، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات السعودية، (الرياض، مجلة الإدارة العامة، العدد 36، 1997م)، ص 365.

وتطبيق أسلوب إدارة الوقت يشمل عدة محاور تمثل تعضيداً لأسلوب التكاليف المستهدفة حيث يمثل طلب العميل وتحليل البيئة التسويقية نقطة البدء لبداية سلسلة الأنشطة، فشراء المواد الخام ومكونات الإنتاج يتم طبقاً لجداول الإنتاج قبل بداية الإنتاج مباشرة بعد التأكد من قدرة الموردين على الالتزام بالتوريد في الوقت المحدد، وبمستوى الجودة المطلوب نظام الشراء الوقتي، ويتطلب ذلك إعادة تنظيم وترتيب المصنع في شكل خلايا للتصنيع لإنشاء خط تدفق مستمر للإنتاج بحيث تتم سلسلة أنشطة الإنتاج بنظام الشد بمعنى سحب النشاط لمخرجات النشاط السابق له.⁽¹⁾

3- المتطلبات السلوكية :

تمثل مراعاة الجوانب والمتغيرات السلوكية لكافة الأطراف والعناصر الإنسانية أحد المتطلبات الأساسية لنجاح أسلوب التكاليف المستهدفة باعتبار إن العنصر البشري هو عصب الأسلوب والذي يظهر في كافة مراحل، حيث يمثل تفعيل سلوك كل من العملاء، المنافسين، العاملين، والموردين محددات لكفاءة التطبيق وعاملاً مؤثراً لاستمرار المنشأة وتحسين موقفها التنافسي على النحو الآتي:⁽²⁾

أ- تغيير اتجاه العملاء

يعتبر التركيز على المستهلك بمثابة فلسفة الأسلوب حيث يبدأ به وينتهي إليه، فمتطلبات العميل تجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت تمثل الخطوة الأولى لتطبيق الأسلوب، ودراسة وتحليل أنشطة المنشأة وربطها باحتياجات العملاء تعكس الاستمرار لهذا الاهتمام، ويكمل تطبيق الأسلوب باعتبارها أسلوباً ديناميكياً لخدمة العميل من خلال الاهتمام بخدمات ما بعد البيع من تسليم وصيانة ومعالجة شكاوى العملاء تأكيداً لهذا الاهتمام. وتمثل الدراسة التحليلية لاتجاه ودوافع المستهلكين وتصنيفهم طبقاً لقوتهم الشرائية بداية ضرورية لمحاولة تغيير الاتجاهات. فالتعرف على المسببات الأساسية لسلوك المستهلك يمكن من فهم وتحليل دوافع الشراء للمنتج وتفسير كل من السلوك الإيجابي والسلبي تجاهه، مما يساعد في بناء إستراتيجية متكاملة لتغيير اتجاه العملاء لصالح المنشأة فمن خلال تهيئة المناخ المناسب، وخلق المواقف التي

(1) د. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، (عمان، دار الحامد للنشر، 2007م)، ص 47.

(2) د. محمد عبدالفتاح مرجع سابق زكوه، ص 330-331.

تؤدي إلى تنمية الاتجاهات الايجابية بتدعيم دوافعها, والعمل على علاج مسببات الاتجاهات السلبية, وتغييرها وتحويلها في صالح المنشأة.

ب- محاكاة المنافسين :

تمثل محاكاة المنافسين خطوة أساسية من التجارب الناجحة والمميزة للآخرين, ويتم ذلك من خلال الاستعانة بمعايير المنافسة كأحد الأساليب المساعدة لتطبيق الأسلوب بعد تطويعها لتناسب الظروف البيئية لمراعاة الفروق الفردية بين بيئة المنشآت والتي قد تخلق ميزة تنافسية. وقد أظهرت إحدى الدراسات التي شملت عشر شركات يابانية إن تكاليف المنافسين هي أكبر عامل مؤثر عند تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة, حيث تمثل 39,6% في حين تمثل العوامل الإستراتيجية, والتخطيط الطويل الأجل, معدل خفض التكاليف, والابتكارات التكنولوجية بقية العوامل المؤثرة.⁽¹⁾

ج- قيادة العاملين :

إذا كان القبول يمثل الدوافع لتطبيق الأسلوب, فإن الاشتراك الفعلي والحقيقي للعاملين يؤدي إلى هذا القبول والافتتاح بجدوى الأسلوب وعدم مقاومته والالتزام بتحقيق أهدافه وتحمل مسؤوليات التنفيذ, والإدراك والفهم المتكامل لأسلوب يمثل تجسيدا للفرصة في نجاح الأسلوب من جانب الإدارة والعاملين بترجمته إلى أداء وسلوك فعلي ورغبة في الانجاز, وتكامل الدافعية مثلث نجاح الأسلوب حيث تعطي القوة وتحفز وتحرك السلوك في الاتجاه المرغوب فيه للتنفيذ الدقيق لعناصر وجوانب الأسلوب. وقيادة العاملين تعني الإدارة بالمشاركة, والمعرفة المتعمقة لسيكولوجية الدوافع والجماعات, وأساليب القيادة الواعية للعاملين, والإشراف الفعال لمراحل التنفيذ لاستثارة السلوك المرغوب فيه.

د- إدارة الموردين :

يعتمد نجاح أسلوب التكاليف المستهدفة إلى حد بعيد على مدى قدرة المنشأة في الحصول على المواد الخام والأجزاء المشتراه من الغير بالتكلفة المستهدفة التي تحددها المنشأة وبالجودة المستهدفة وفي التوقيت المناسب, فالمورد كعضو أساسي من أعضاء سلسلة القيمة و اعتباره بمثابة شريك يساهم في عمليات خفض التكلفة, والقضاء على فجوة التكاليف التي تتم خارج

(1) . إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق ذكره ص 48.

المنشأة لتلبية رغبات العميل من خلال اختراق الحدود التنظيمية. وإذا كان أسلوب التكاليف المستهدفة يتأثر بسلوك وممارسات الموردين, فإن فهم وتحليل ذلك السلوك يعتبر بداية أساسية ومنطقية لتوجيهه إيجابياً لصالح تطبيق الأسلوب, ومحاولة الاستفادة من تحسين العلاقات مع الموردين والحصول على مساندهم.⁽¹⁾

يستنتج الباحث إن أسلوب التكلفة المستهدفة يصعب تطبيقه في حال عدم توافر هذه المتطلبات الأساسية التي تحكم الأسلوب, وهو أسلوب يرتبط بجميع أنشطة المنظمة من خلال سلسلة القيمة ولا بد ان يتسم بالتكامل والوضوح ويأخذ النموذج المتحرك بدلاً من الشكل الساكن ويتعدى الحدود الرمانية والمكانية لتحقيق رغبات ومتطلبات العميل تجاه جودة المنتج وسعره وتوقيت التقديم وتحسين العلاقات مع الموردين والمجهزين وبالإضافة إلي تطبيق نظام الإدارة علي أساس النشاط وتطبيق اللامركزية في الإدارة لتحقيق التعاون والانسجام وضمان نجاح التطبيق.

ثالثاً : مراحل وخطوات تحديد التكلفة المستهدفة :

تتمثل مراحل وخطوات تحديد التكلفة المستهدفة في الآتي:⁽²⁾

المرحلة الأولى : تحديد التكلفة المسموح بها :

تهدف هذه المرحلة بنقل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة التي تواجهها المنشأة إلى فريق تصميم وتطوير المنتج ففي هذه المرحلة يتركز الاهتمام على السوق لتحديد ما يرغبه العميل من وظائف يقدمها إليه المنتج وخصائص يتميز بها والسعر الذي يمكن إن يتحمله في سبيل إشباع تلك الرغبة.

وعلى أساس ذلك السعر تتحد التكلفة المسموح بها ويتم تنفيذ تلك المرحلة من خلال الخطوات الخمسة التالية :

أ- الخطوة الأولى : تحديد أهداف المبيعات والربح في الأجل الطويل :

تهدف هذه لخطوة الي التأكد من إن كل منتج يساهم من خلال دورة حياته بنصيبه المخطط في إرباح المنشأة. ومن ثم فإن الخطة طويلة الأجل الخاصة بالمبيعات والربح وإمكانية

(1) روبرت ميجاز واخرون , المحاسبة أساس لقرارات الأعمال , ترجمة وتعريب د. مكرم عبد المسيح باسيلي, د. محمد عبدالقادر النسيط (الرياض, دار المريخ للنشر 2011م) ص 985.

(2) د.احمد محمد زامل , اطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة , (مجلة الدراسات والبحوث التجارية , كلية التجارة, بنها, العدد الأول, 1999م) ص 342.

الاعتماد عليها، وتكتل العنصر المحوري في تأسيس أسلوب محكم لتحديد التكلفة المستهدفة. وحيث إن توضع تلك الخطة من خلال تحليل متأن ودقيق لكل المعلومات المناسبة، التي يتم الحصول عليها عن طريق تحليل العملاء والمنافسين في ضوء المبيعات التي حدثت في الماضي، التطورات التكنولوجية، اتجاهات السوق، ما يقدمه المنافسون من منتجات، وبيئة الأعمال بشكل عام.

ب- الخطوة الثانية : تنظيم خطوط الإنتاج :يجب إن تبذل العناية الكافية في تحديد تشكيلة المنتجات بحيث تفي بحاجات أكبر عدد من العملاء، وفي نفس الوقت لا تتضمن كثيراً من المنتجات التي تسبب إرباكا لهم . ويقصد هنا بالعناية الكافية بالتحليل الشامل لكيفية تغير تفضيلات العميل عبر الزمن، وبعيـث يتم تصميم المنتج وتحديد الوظائف التي يؤديها للعميل في ضوء تلك التفضيلات.

ج- الخطوة الثالثة : تحديد سعر البيع المستهدف :⁽¹⁾

السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة) الذي يكون العملاء المرتقبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يكون مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين. والسعر المستهدف يؤدي إلى التكلفة المستهدفة، والتكلفة المستهدفة هي التكلفة طويلة الأجل المقدره للمنتج (سلعة أو خدمة) الذي إذا ما تم بيعه يمكن الشركة من تحقيق دخل مستهدف، والتكلفة المستهدفة يتم اشتقاقها بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف، والتكلفة المستهدفة غالباً ما تكون اقل من التكلفة الشاملة لإنتاج وتصريف المنتج حالياً، فلتحقيق التكلفة المستهدفة وهامش الربح المرغوب فان التنظيم يجب إن يحسن من المنتجات وعملياته.

د- الخطوة الرابعة : تحديد هامش الربح المستهدف :

الهدف من تحديد هامش الربح المستهدف هو ضمان تحقيق خطة المنشأة المتعلقة بالربح في الأجل الطويل. وكما سبق الذكر ففي كثير من الحالات، يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على أصول أو على أساس العائد على المبيعات.

هـ - الخطوة الخامسة : حساب التكلفة المسموح بها :

(1) احمد محمد زامل , مرجع سابق , ذكره ص 343.

بمجرد تحديد سعر البيع المستهدف, يمكن للمنشأة ببساطة إن تحدد التكلفة المسموح بها وهي عبارة عن الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف وذلك كالاتي :

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

المرحلة الثانية : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج :

في هذه المرحلة يركز فريق تطوير المنتجات على إيجاد أساليب لتطوير منتجات تقي بحاجات عملاء المنشأة بالتكلفة المسموح بها. وتجدر الإشارة إلى أنه من الناحية العملية غالباً لا يستطيع مصممو المنتج إن يجدوا من الطرق ما يمكنهم من الوصول إلى التكلفة المسموح بها لهذا فإن مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تستهدف زيادة تكلفة المنتج المسموح بها إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي تتوقع المنشأة إن تصل إليها, وذلك على ضوء قدرتها وكذلك قدرات مورديها حيث يتم مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج من خلال ثلاث خطوات (1):

أ- الخطوة الأولى : تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة على مستوى المنتج :

عادة يتوقع العملاء في ظل المنافسة الشديدة إن يكون كل جيل جديد من المنتج أفضل من سابقه من حيث الكفاءة الوظيفية الأعلى, ومستوى الجودة الأعلى, مع السعر المنخفض. ولكي تحافظ المنشأة على ربحيتها, فإن هذه التحسينات تتطلب تخفيض التكاليف الجارية للمنتجات الجديدة ويمثل مقدار الخفض المطلوب في تلك التكلفة الجارية حتى يمكن الوصول إلى التكلفة المسموح بها هدف خفض التكلفة.

ب- الخطوة الثانية : تطبيق القاعدة الأساسية :

بمجرد انتهاء المنشأة من هدف خفض التكلفة الممكن يمكنها إن تبدأ في عملية تصميم المنتج لكي يتم تصنيعه بالتكلفة المستهدفة ويجب على كبير المهندسين والمشرفين العاملين معه إن يراقبوا ويشكل مستمر مدى تقدم مهندسي التصميم نحو ذلك الهدف كل ذلك من أجل ضمان التسجيل بقدر الإمكان في اتخاذ الإجراءات المصححة, ومن ثم عدم مخالفة القاعدة الأساسية وعدم تجاوز التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية التصميم.

ج- الخطوة الثالثة : الوصول إلى التكلفة المستهدفة :

(1) احمد محمد زامل مرجع سابق زكره, ص 343-344.

بمجرد انتهاء المنشأة من تحديد هدف خفض التكلفة المستهدفة, فيجب عليها البحث عن طرق لتحقيق ذلك الهدف. هنالك العديد من الأساليب الهندسية التي تساعد مصممي المنتج في مجال خفض تكاليفه, وتتضمن تلك الأساليب : هندسة القيمة, التصميم من أجل التصنيع والتجميع, ونشر وظيفة الجودة.

المرحلة الثالثة : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات وحدة المنتج :

تستهدف هذه المرحلة تحويل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة إلى الموردين, الذين يجب عليهم بدورهم إن يجدوا طرقاً لتصميم وتصنيع المكونات التي تحتاجها المنشأة تمكنهم من تحقيق العائد المناسب من تعاملهم معها. ويعني ذلك إن تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد على تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنشأة والموردين معاً .

ويتم تنفيذ عملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات على ثلاث خطوات :
الخطوة الأولى : تحليل التكاليف المستهدفة على مستوى المنتجات إلى مستوى الوظائف الرئيسية (1):

يقصد بالوظائف الرئيسية تلك النظم الفرعية التي تقوم بالمهام الوظيفية التي تمكن المنتج من تحقيق الغرض منه. ويسمح تحديد الوظائف الرئيسية بتقسيم عملية التصميم إلى مهام متعددة ومستقلة عن بعضها البعض بشكل أو باخر. حيث يطلع بعملية التصميم الخاصة بكل وظيفة فريق متخصص في تلك المهمة. ويتكون كل فريق من ممثلين عن إدارة تصميم المنتجات, والإدارة الهندسية, وإدارة المشتريات, إدارة الهندسة الإنتاج, وإدارة التصنيع, وإدارة توفير الأجزاء.
الخطوة الثانية : تحديد التكاليف المستهدفة للمكونات :

بمجرد الانتهاء من تحديد التكاليف المستهدفة لكل وظيفة رئيسية , ويتم تحليل تلك التكلفة على مستوى مجموعات المكونات أو الأجزاء التي تتشكل منها تلك الوظيفة, وذلك بهدف تحديد الحد الأقصى لتكلفة الحصول على كل جزء سواء من خارج المنشأة أو يتم تصنيعه داخلياً . ودائماً توضح المقارنة بين التكلفة المستهدفة لكل وظيفة, وما إذا كان من الممكن تنفيذ الوظيفة الرئيسية بالتكلفة المستهدفة الخاصة بها أم لا فعندما يكون مجموع تكاليف

(1)Cooper, R: And slaginulder, (Target costing and value engineering. Portland-or: Productivity Press and Montvale. Institute of Management Accounting S) 1997 optic 169.

المكونات مرتفعاً بدرجة كبيرة يتم تحديد مقدار الخفض الإضافي المطلوب للوصول إلى إجمالي التكاليف.

الخطوة الثالثة : إدارة العلاقات مع الموردين :

تتضمن إدارة العلاقات مع الموردين جانبين أساسيين ذات أهمية خاصة لعملية تحديد

التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات :

الجانب الأول : اختبار مصادر الحصول على المكونات. عادة ما يكون أمام المنشأة بديلين

لمصادر الحصول على المكونات, إما التصنيع الداخلي أو الشراء من الموردين خارجيين.

الجانب الثاني : مساعدة الموردين على توفير البيئة الصالحة لتوليد المنافع للطرفين - المنشأة

والمورد, ويقصد بذلك تأهيل الموردين لكي يقيموا علاقات جيدة مع المنشأة تتأسس على

مشاركتها الأفكار والعمل سوياً لدعم تصميم وتطوير المنتجات الجديدة. (1)

يستنتج الباحث من خلال هذه المراحل ان عملية تحديد التكلفة المستهدفة تبدأ برغبات العميل

المتعلقة بالجودة والسعر وما يطلبه من خصائص في ضوء ما هو متاح في الأسواق فإذا

عرض منافس منتج بجودة عالية وبنفس المتطلبات الوظيفية لمنتج الشركة فإنها تحاول إعادة

هندسة عملياتها لمواجهة تلك المنافسة.

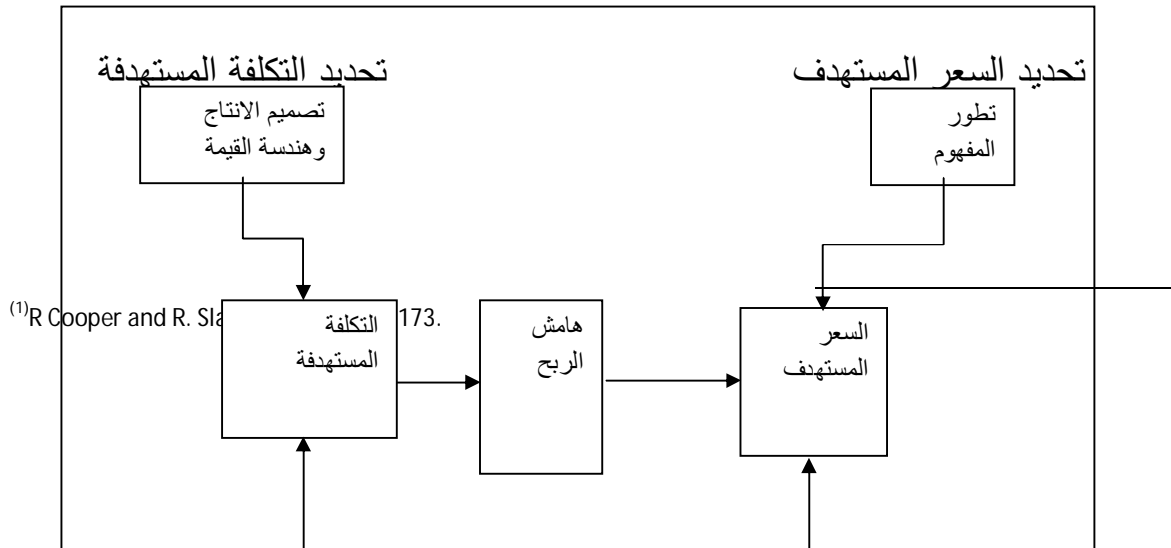
وأيضاً يري الباحث ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل علي تطبيق المراحل المذكورة أعلاه علي

التوالي وعدم انفصال بعضها البعض بل يعتمد علي التفاعل بينها وتكرارها للوصول إلي التكلفة

المستهدفة.

شكل رقم (5/2/1)

عملية تحديد التكلفة المستهدفة



المصدر : تشارلز هور نجر, ود. جورج فو ستر, تعريب د. أحمد حامد حجاج, محاسبة التكاليف مدخل إداري الجزء الثاني, دار المريخ للنشر, 2003م, ص986.⁽¹⁾

رابعاً: التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف:

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج (أو الخدمة) يرغب العميل المحتمل في سداده ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات الشركة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج الشركة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والتكاليف والظروف المالية⁽¹⁾.

ويمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة، والتكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده الشركة أن تحققه للوحدة من المنتج (أو الخدمة) المباعة.

⁽¹⁾ د. تشارلز هور نجر, ود. جورج فو ستر, تعريب د. أحمد حامد حجاج, محاسبة التكاليف مدخل إداري الجزء الثاني, دار المريخ للنشر, 2003م, ص986

⁽¹⁾ ثناء على القباني, إدارة التكلفة وتحليل الربحية, (عمان, دار صفاء للنشر والتوزيع, 2009م), ص381.

والتكلفة المستهدفة للوحدة فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو (الخدمة) التي تساعد الشركة على الحصول على المدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

ولكن ماهي التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكاليف المستهدفة؟ أنها كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة، وذلك لأنه في المدى الطويل يجب أن تغطي أسعار وإيرادات الشركة كل تكاليفها، فإذا لم يحدث ذلك فالبدل الوحيد هو أن تغلق الشركة أبوابها.

وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع أن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة، وحتى تصل الشركة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منتجاتها وعملياتها، وتستخدم التكاليف المستهدفة بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم، ومنها على سبيل المثال شركات فورد وتايتوتا ودايها تسو وبانسونيك وغيرها. يتضح للباحث ان التحديد الدقيق للسعر المستهدف يتم بناء علي الدراسة والتقصي لأسعار المنافسين من خلال خصائص منتجاتهم ومكوناتها لتحديد الجودة المطلوبة وتحديد التكلفة المستهدفة بدقة وضمان تحقيق ميزة تنافسية .

خامساً: خطوات تطبيق التسعير المستهدف والتكاليف المستهدفة:

توجد أربعة خطوات أساسية لتحديد الأسعار المستهدفة باستخدام التكلفة المستهدفة وتتمثل في الآتي: (1)

الخطوة (1): إعداد المنتج الذي يوفي باحتياجات العملاء المرتقبين، شركة أسترا الآن في مرحلة تخطيط مواصفات المنتج وهو الحاسب الكتيب، وقد أوضحت أبحاث السوق أن العملاء لا يقدرّون كثيراً تطوير هذا الحاسب لتزداد سرعته وكفاءته.

الخطوة (2): اختيار السعر المستهدف: يقوم المنافسون بتخفيض الأسعار التي تنافس أسعار المنافسين في الأسواق.

الخطوة (3): تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة لطرح الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة من السعر المستهدف،

(1) مرجع سابق، ص 383.

الخطوة(4): أداء هندسة القيمة للوصول إلى هندسة القيمة للتكلفة المستهدفة وهي تقييم منهجي منظم لكل مفاهيم وظائف مشروع سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع الوفاء باحتياجات العملاء ويمكن أن تظهر هندسة القيمة في تطوير تصميمات المنتج والتغيير في مواصفات الخامات، أو تعديل طرق التشغيل.

سادسا : ميزات أسلوب التكلفة المستهدفة :

إن هذا الأسلوب يتميز بالكثير من المزايا أهمها :

1- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن إن يقبله العملاء وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها. وبذلك نضمن لشركة إن السعر الذي يتم به تقديم المنتج للسوق سيكون مقبولاً مقدماً .

2- تحديد تكلفة المستهدف لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوى السيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى ادني حد ممكن قبل اتخاذ إي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

3- انه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج. ولذلك يعتبر التكلفة المستهدفة مدخل لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.

4- إن تحليل هندسة القيمة المستخدمة لتحقيق التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من أنشطة التكاليف التي لا تضيف قيمة مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي يطلبها العميل. وبذلك يتم إنتاج منتج جديد بأعلى جودة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة وهي عوامل نجاح الشركات الصناعية في الوقت الحاضر.

5- إن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى الأنشطة في الشركة ككل وليس على عمليات الإنتاج فقط. بمعنى إن هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا مثل أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم. وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات. وبذلك تنتفع الشركة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاج.

6- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.⁽¹⁾

(1) احمد حسين علي حسين, المحاسبة الإدارية المتقدمة, (الإسكندرية, الدار الجامعية للنشر, 2002م), ص107-108.

- 7- يحقق أهداف العديد من الأدوات المحاسبية الحديثة معاً : يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه يجمع بين مزايا العديد من الأدوات المحاسبية الحديثة والمتطورة ويحقق نوعاً كبيراً من الاتساق والتجانس والانسجام بينهما ويكفي في هذا الصدد الإشارة إلى ما يلي :
- أ- تحديد رقم التكلفة المستهدفة.
 - ب- توفير منهجية جديدة في التسعير.
 - ج- الاهتمام بمسببات استهلاك الموارد سواء في مرحلة التصميم أو التطوير أو الإنتاج.
 - د- دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات.
 - هـ- تحديد بدائل مستويات الجودة للمنتج وتكلفة كلاً منها.
 - و- تنمية وتعميق فكرة فريق العمل.
 - ز- التطوير والتحسين المستمر في المنتجات.
- يتضح للباحث إن هذا الأسلوب يتميز بمجموعة من المميزات تجعله ذو أفضلية من بين الأساليب الأخرى حيث انه يجمع بين مزايا العديد من الأدوات والأنشطة داخل المنظمة وخاصة المحاسبية والإدارية ويحقق نوعاً من الانسجام والتكامل بالإضافة إلي انه يوفر منهجية علمية جديدة للتسعير ودراسة وتحليل البدائل والمستويات للجودة .

سابعاً : عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة :

- هنالك بعض الجوانب السلبية المرتبطة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي أفرزتها التطبيقات العملية، والتي تحد من فعالية هذا الأسلوب، هذه الجوانب السلبية هي :⁽¹⁾
- 1- إن المتغيرات الأساسية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مثل سعر السوق، دورة حياة المنتج، هامش الربح المستهدف، التكلفة المسموح بها، التكلفة التي يمكن تحقيقها، آليات احتواء الفجوة بين التكلفة الحالية المقدره للمنتج والتكلفة التي يمكن تحقيقها في المدى الزمني قصير

(1) محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ببينة الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، العدد الحادية والعشرون، أكتوبر، 2003م، ص 222

الأجل, الأساليب الإستراتيجية لإدارة تحديات خفض التكلفة - استكمالاً لاحتواء باقي الفجوة التكاليفية - المدى الزمني طويل الأجل, وهذه المتغيرات تتطلب مستوى راقياً من نظم المعلومات قد لا يتوافر في الواقع العلمي, كما تتطلب هذه المتغيرات التزاماً قوياً من جانب فريق خفض التكلفة لإمكانية تنفيذ التكلفة المستهدفة.

2- تواجد نوع من الصراع بين الأطراف المختلفة المشاركة والمسئولة عن عملية خفض التكلفة, مثل موردي المستلزمات السلعية, مهندسي التصميم, مديري أقسام الإنتاج الداخلية, وذلك عندما ينمو إدراك لدى هذه الأطراف بأن عبء خفض التكلفة لا يتم توزيعه بعدالة حسب إمكانيات كل طرف والمصائب التي تواجهها, وإنما حسب قدرته التأثيرية داخلياً وخارجياً.⁽²⁾

3- التهديد باحتمال فقد العمل أو الوظيفة التي يمكن إن يكون من نتائج إي برنامج لخفض التكلفة الأمر الذي يخلق نوع من الضغط والتوتر داخل مناحي العمل المختلفة بتنظيم الأعمال. مما سبق يرى الباحث أن التخلص من هذه العيوب يتم عن طريق التغلب على فجوة المعلومات والتحليل المستمر للمتغيرات التي تحدث أو المؤثرة على البيئة التصنيعية الحديثة سواء كانت المتعلقة بالجوانب التسويقية أو الفنية للمنتج أو التحليل الوظيفي للتكلفة. وتحديد خصائص ومواصفات المنتجات بصورة دقيقة والاستعانة بذوي الخبرة في هذا المجال لرسم خطط بديلة تسمح بخفض أكبر للتكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج.

(2) محمد يوسف الكاشف, دور المعلومات المحاسبية, في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة, مجلة الإدارة العامة, الرياض, معهد الإدارة العامة, العدد 40, 2000م..